

### **QUE TRATAMENTO TEM SIDO DADO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO CONTRADITÓRIO PELOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS FISCAIS?**

**RAPHAEL SILVA RODRIGUES**

Advogado - Especialista em Direito Tributário

Instituto de Educação Continuada da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Brasil

raphaelsilva.bh@gmail.com

#### **1. Considerações iniciais**

O estudo e a compreensão dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório apresentam-se como um grande desafio para aqueles que procuram se aprofundar no estudo das garantias constitucionais perquiridas pelo constituinte originário de 1988.

No entanto, os Tribunais pátrios deparam-se dia após dia com discussões que contornam o tema em destaque. Isso porque o devido processo legal, em ambos os aspectos (substantivo e processual), tal como definido no art. 5º, LIV e V, da Constituição Federal de 1988, reveste-se em medida primária de um Estado Democrático de Direito.

Visando atender a proposta do presente trabalho, faremos uma breve análise do acórdão (cadastrado sob o nº 303-33.668) proferido nos autos do Processo Tributário Administrativo (PTA) nº 10580.004684/2004-21, pela Terceira Câmara do antigo Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), em sessão realizada em 19 de outubro de 2006, sob a relatoria do Conselheiro Zenaldo Loibman. O documento recebeu a seguinte ementa:

**PRELIMINARES AFASTADAS.** A ampla defesa e o contraditório foram garantidos pela lei de regência ao determinar o procedimento que vem sendo exercitado pelo contribuinte, que apresentou inicialmente a SRS, interpôs sua impugnação dirigida à DRJ, e agora há o exame do seu caso em uma terceira instância administrativa. Certamente se tem garantido o direito de contraditório e de ampla defesa ao interessado, e ao contrário do que afirma, demonstra ter entendido plenamente a razão de exclusão. A

Lei 9.317/96 estabelece requisitos para ingresso e permanência no sistema simplificado. Não há direito adquirido de permanência no regime simplificado. A construção legal até impõe ao optante uma co-responsabilidade em informar situações excludentes.

#### **SÓCIO DE OUTRA PESSOA JURÍDICA. EXCLUSÃO DO SIMPLES.<sup>1</sup>**

Ficou comprovada a participação de sócio da empresa optante do SIMPLES em mais de 10% do capital de outra empresa e simultaneamente, no ano-calendário 2001, o faturamento global das empresas superou o limite máximo estabelecido na lei para a permanência da empresa de pequeno porte no regime simplificado. A ocorrência dessa hipótese enseja a exclusão do SIMPLES a partir do mês seguinte à ocorrência do fato motivador da exclusão, no caso, a partir de 01/01/2002.

#### **RESTABELECIMENTO DA OPÇÃO.**

Entretanto, cessada a causa impeditiva, e presentes todas as demais condições para fruição do SIMPLES a partir do período seguinte e, considerando, ainda, que os atos da empresa, declarações, recolhimentos sempre deixaram clara sua intenção de opção, nada obsta que se considere a sua reentrada no sistema a partir de 01/01/2004.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Nesse contexto, o escopo deste estudo gira em torno da percepção do tratamento que tem sido dado ao princípio do contraditório pelo

<sup>1</sup> SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte.

sistema processual brasileiro, notadamente pela jurisprudência dos nossos Tribunais Administrativos.

## **2. O dever fundamental de recolher tributos**

Para iniciarmos o presente trabalho, é essencial analisarmos a conceituação principiológica face ao paradigma do dever fundamental de recolher tributos no atual Estado Democrático de Direito.

A respeito do princípio da legalidade, Alexandre de Moraes (2001, p. 67) acentua que

O art. 5º, II, da Constituição Federal preceitua que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Tal princípio visa combater o poder arbitrário do Estado. Só por meio das espécies normativas devidamente elaboradas conforme as regras de processo legislativo constitucional, podem-se criar obrigações para o indivíduo, pois são expressão de vontade geral. Com o primado soberano da lei, cessa o privilégio da vontade caprichosa do detentor do poder em benefício da lei.

Em se tratando de matéria fiscal, é importante mencionar que é fundamental a presença da garantia jurisdicional atrelada à cláusula constitucional do devido processo legal, esta desdobrada em seus dois pilares democráticos, consubstanciados nos princípios do contraditório e da ampla defesa. Veja-se o comentário feito por Lúcia Maria Lopes Rodrigues Ribas (2000, p. 33) a respeito:

A cláusula do devido processo legal é destinada a tutelar direitos, ou seja, é o meio pelo qual devem ser reconhecidos, preservados ou cumpridos os direitos substantivos, que no processo administrativo tributário confirmam se a participação do interessado se der no mesmo plano de posições jurídicas que a Administração quanto às faculdades, ônus e direitos. Assim, o devido processo legal visa a garantir o direito a ação, a igualdade das partes e o respeito ao direito de defesa do contraditório.

Há muito se discute acerca da importância do pagamento de tributos para uma melhor consecução das atividades públicas.

Nesse contexto, torna-se indispensável o angariamento de recursos para execução de tarefas hábeis a efetivar o cumprimento da função social do Estado Democrático de Direito.

De acordo com o nosso pacto federativo (art. 1º da CF/88), e através de uma interpretação teleológica desse pacto, verifica-se que os particulares devem contribuir, na medida de suas capacidades econômicas, para o financiamento e o desempenho das atividades públicas. Tal financiamento é realizado por meio do recolhimento de tributos que, neste contexto, são a principal fonte de recursos do Poder Público.

Ocorre que, devido às dificuldades de interpretação da nossa vultosa legislação tributária, ao descrédito da população quanto à efetiva alocação de recursos de forma a atingir os ditames da administração pública, à falta de confiança do meio empresarial no que concernem as altas cargas tributárias e a diversos outros motivos, as potestades tributárias costumam não ser cumpridas, ocasionando vastos riscos à manutenção dos serviços estatais que tenham o fito de absorver as necessidades socioeconômicas dos cidadãos.

Ao longo do percurso da história da doutrina e da academia político-econômica acerca da importância do recolhimento de tributos, percebemos que diversos financistas e tributaristas defendiam a ideia de que aqueles, enquanto dever fundamental dos contribuintes, consubstanciavam-se em repudiável interferência do Poder Público na ingerência da coisa privada.

No passado, o dever de recolher tributos objetivava simplesmente sustentar os anseios do poder absolutista. Tempos depois, tal dever centrou-se na necessidade de financiar o Estado, uma vez que este, por meio de sua própria natureza, prestava serviços públicos aos contribuintes. Não havia, pois, nesta época, a conscientização de que a tributação realizada pelo Estado deveria ser vista como um meio viabilizador dos interesses coletivos, intervindo, assim, no

estado social daquele. (NABAIS, 1998). Somente com o surgimento do Estado Social, os estudiosos da área tributária e econômica começaram a perceber que o dever de recolher tributos é mais do que um dever fundamental do Estado Democrático de Direito, revestindo-se, portanto, no primado de cidadania e de solidariedade por parte de todos os contribuintes. (CARDOSO, 2004, p. 137).

O jurista Ricardo Lobo Torres (1998, p. 301) concorda com esse mesmo entendimento, senão veja-se:

A idéia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: tributo é um dever fundamental. Sim, o tributo se define como o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de violação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional. Ora, se a solidariedade exhibe primordialmente a dimensão do dever segue-se que não encontra melhor campo de aplicação do que o tributário, que regula o dever fundamental de pagar tributo, um dos pouquíssimos deveres do cidadão do Estado Liberal, ao lado dos de prestar o serviço militar, compor o júri e servir à justiça eleitoral.

Obtempera Alessandro Mendes Cardoso (2004, p. 146-147) que

A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, requer um componente de adesão popular para se tornar eficaz e mesmo legítima, sendo que uma visão negativa do sistema tributário contribui para uma atitude evasiva dos contribuintes.

Vinculada a tributação a fins de justiça social e fundamentada no sentimento de solidariedade, inegavelmente ela terá um componente ético e mesmo de necessidade prática, que permite maior grau de aceitação por parte dos contribuintes.

[...]

Contudo, tanto o grau de aceitação do dever de recolher tributos com sua configuração como dever fundamental como dever de cidadania estão intimamente ligados à forma como está estruturada a tributação. Somente um sistema fiscal que esteja vinculado a parâmetros de justiça na repartição do ônus de solidariedade (configurado no efetivo desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva) e que se desenvolva com respeito aos limites do poder de tributar e aos direitos tributários dos contribuintes pode ser baseado na solidariedade e na condição de cidadania.

A repulsa à tributação pelos contribuintes pode se dar por motivos exclusivamente egoístas, baseados no desejo de acumular o maior montante de riqueza possível, desprovido de qualquer senso de dever e responsabilidade social.

A atividade tributária estatal deve sopesar os meios de exação ante os princípios preconizados no “Estatuto do Contribuinte”,<sup>2</sup> pois, caso contrário, o dever de recolher tributos inevitavelmente perderá o seu enfoque constitucional.

### 3. Teoria do “*due process of law*”

Guardadas as origens anglo-saxônicas do “*substantive due process*”, cumpre destacar inicialmente que o devido processo legal deve ser interpretado como sendo uma garantia conferida pela Carta Magna de 1988 aos seus jurisdicionados, objetivando o amplo amparo dos direitos tidos por ela como sendo fundamentais.

As vertentes do devido processo legal, tais como definidas na Constituição Federal de 1988, podem ser exemplificadas por meio do trecho do voto do Ministro Carlos Velloso, quando da sua relatoria nos autos da ADI nº 1.511 – MC, *in verbis*:

---

<sup>2</sup> Sobre o Estatuto do Contribuinte leciona a professora Betina Treiger Grupenmacher que “Tanto os princípios como as imunidades compõem o chamado Estatuto do Contribuinte e estão dispostos no art. 150 da Constituição Federal. [...] Na Constituição brasileira, o Estatuto do Contribuinte consta, como dito, dos preceitos contidos no art. 150, e tem como fundamento garantir ao cidadão a observância de seus direitos fundamentais, quando do exercício da competência tributária pelo Poder Público”. (GRUPENMACHER, 2003, p. 42).

Abrindo o debate, deixo expresso que a Constituição de 1988 consagra o devido processo legal nos seus dois aspectos, substantivo e processual, nos incisos LIV e LV, do art. 5º, respectivamente. [...] *Due process of law*, com conteúdo substantivo — *substantive due process* — constitui limite ao Legislativo, no sentido de que as leis devem ser elaboradas com justiça, devem ser dotadas de razoabilidade (*reasonableness*) e de racionalidade (*rationality*), devem guardar, segundo W. Holmes, um real e substancial nexó com o objetivo que se quer atingir. Paralelamente, *due process of law*, com caráter processual — *procedural due process* — garante às pessoas um procedimento judicial justo, com direito de defesa. (ADI 1.511-MC, trecho do voto do Ministro Carlos Velloso, DJ 06.06.2003).

Segundo o magistério de San Tiago Dantas (1948, p. 359),

Essa compreensão do ‘*due process of law*’, como restrição ao arbítrio do Legislativo, atinge a maturação doutrinária na mesma época em que o princípio se incorpora às restrições feitas ao Poder dos Estados, [...] nesse mesmo ano Cooley publica o seu Tratado sobre as limitações constitucionais do Poder Legislativo, e daí por diante a doutrina e a jurisprudência se conciliam numa afirmação que, fixando o sentido do instituto, não lhe impedirá, entretanto, a constante transformação e adaptação às condições históricas.

No entendimento de Rogério Lauria Tucci e José Rogério Cruz e Tucci (1989, p. 15-16), as concepções da garantia do devido processo legal podem ser exemplificadas da seguinte forma:

Sendo, como visto, o processo a *garantia* outorgada pela Constituição Federal à efetivação do *direito* (subjeto material e público), à *jurisdição* impõe-se, já agora, sua consideração como encartado no *due process of law*.

Trata-se esta – em vernáculo, *devido processo legal* – de difundida locução mediante a qual se determina a imperiosidade, num denominado Estado de Direito, de:

a) elaboração regular e correta da lei, bem como de sua razoabilidade, senso de justiça e enquadramento nas preceituações constitucionais (*substantive due process of law*, segundo o desdobramento da concepção norte-americana);

b) aplicação judicial da lei através de instrumento hábil à sua interpretação e realização, que é o processo (*judicial process*); e

c) assecuração, neste, da *paridade de armas* entre as partes, visando à igualdade substancial.

Em apertada síntese, ressalta-se que a legitimidade do Direito se encontra vinculada à criação de instrumentos democráticos que viabilizem o desenvolvimento de um contínuo debate sobre a constituição do ordenamento jurídico, sendo necessário, portanto, que os interessados atuem com iguais condições de participação em Juízo.

#### **4. A ponderação dos princípios constitucionais à luz da jurisprudência dos tribunais administrativos**

Com efeito, tema bastante recorrente na seara jurídica é o controle e aplicação que tem sido dado ao princípio do devido processo legal, especialmente na sua concepção de “paridade das armas”, pelos Tribunais de um modo em geral.

Para que possamos delimitar esse breve estudo, restringiremos a análise do tema em cotejo quanto ao tratamento que tem sido dado pelos Tribunais Administrativos acerca do controle da aplicação do princípio do contraditório em seu âmbito de atuação.

Levando em consideração o contexto fático relativo ao PTA nº 10580.004684/2004-21 (Vento em Popa Comes e Bebes Ltda x DRJ/Salvador/BA), temos basicamente a seguinte situação: a) trata-se de Manifestação de Inconformidade protocolizada pelo contribuinte, nos moldes do art. 74 da Lei nº 9.430/96, visando afastar o entendimento da Fiscalização que o excluiu do SIMPLES, em virtude de supostamente haver sócio com mais de 10% do capital social de outra empresa e a receita bruta global em determinado



período (ano-calendário de 2001) ter ultrapassado o limite legal; b) tendo em vista o fato de a Secretaria da Receita Federal não ter comunicado ao contribuinte motivadamente a existência de fatos impeditivos a sua manutenção no SIMPLES, foi por ela requerido à declaração da nulidade do Ato Declaratório Executivo (DAE) por ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

Em que pese os membros da Terceira Turma do antigo Terceiro Conselho de Contribuintes terem dado parcial provimento ao recurso interposto pelo contribuinte, a fim de reincluí-lo no SIMPLES a partir de um dado período, tal decisão não explorou (e muito menos aplicou) corretamente o direito aplicável à espécie, pois simplesmente afastou a alegação de nulidade em destaque sob o fundamento de que

a ampla defesa e o contraditório foram garantidos pela lei de regência ao determinar o procedimento [...] que vem sendo exercitado pelo contribuinte, haja vista que interpôs sua impugnação dirigida à DRJ e agora desenvolve o exame em uma terceira instância administrativa, com o que certamente se tem garantido o direito do contraditório e ampla defesa ao interessado, que, ao contrário do que afirma, demonstra ter entendido a razão de exclusão.

Ora, será que o direito ao contraditório e a ampla defesa se concretizam no simples exercício da faculdade de o contribuinte apresentar uma defesa no prazo legal? Pelo mero fato de o contribuinte ter conhecimento das razões que embasam o entendimento da Fiscalização, firma-se o íntegro cumprimento do direito ao contraditório?

Há muito a doutrina e a jurisprudência especializadas reconhecem que o direito de defesa não se resume na simples manifestação no processo pelo contribuinte, pelo contrário, se estende a real possibilidade de ver seus argumentos considerados e/ou ponderados de forma a privilegiar os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e isonomia.

Dispõe o art. 5º, IV, da CF/88 que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes”. Tal dispositivo constitucional retrata o fato de poder o cidadão propor suas razões em juízo ou perante a administração, sem nenhuma restrição, por não existir composição justa dos conflitos sem serem ouvidas uma e outra parte em litígio. A defesa ampla é a essência do contraditório e ela deve ser assegurada aos litigantes, tanto no processo judicial quanto no administrativo.

Lecionando sobre a necessidade da presença dos princípios do contraditório e ampla defesa em matéria processual no Estado Democrático de Direito, cite-se trecho do magistério de José Afonso da Silva (2005, p. 154):

São dois princípios fundamentais do processo penal. O primeiro, de certo modo, já contém o segundo, porque não há *contraditório* sem *ampla defesa*, que a Constituição agora estende ao processo civil e ao processo administrativo. [...] A contrariedade, no processo judicial e administrativo, constitui pressuposto indeclinável da realização de um processo justo, sem o quê a apreciação judicial de lesão ou ameaça a direito se torna vazia de sentido valorativo. A essência processual do contraditório se identifica com a regra *audiat altera pars*, que significa que a cada litigante deve ser dada ciência dos atos praticados pelo contendor, para sem contrariados e refutados.

Fortalecendo esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal, órgão do Poder Judiciário que possui a competência de julgar matérias constitucionais, já se manifestou conforme aresto abaixo ementado:

DEFESA - DEVIDO PROCESSO LEGAL - INCISO IV DO ROL DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS - EXAME - LEGISLAÇÃO COMUM. A intangibilidade do preceito constitucional assegurador do devido processo legal direciona ao exame da legislação comum. Daí a insubsistência da óptica segundo a qual a violência à Carta Política da República, suficiente a ensinar o conhecimento

de extraordinário, há de ser direta e frontal. Caso a caso, compete ao Supremo Tribunal Federal exercer crivo sobre a matéria, distinguindo os recursos protelatórios daqueles em que versada, com procedência, a transgressão a texto constitucional, muito embora se torne necessário, até mesmo, partir-se do que previsto na legislação comum. Entendimento diverso implica relegar à inocuidade dois princípios básicos em um Estado Democrático de Direito - o da legalidade e do devido processo legal, com a garantia da ampla defesa, sempre a pressuporem a consideração de normas estritamente legais. (RE n.º 158.215/RS, Rel. Ministro Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 07.06.1996)

Dissertando acerca da obrigatoriedade da observância do devido processo legal, não é diferente o entendimento do professor Paulo Roberto de Gouvêa Medina (2005, p. 30):

Essencial à plena observância do princípio é a maneira como se efetiva o acesso a Justiça. Este não há que se consistir, apenas, na previsão, em lei, de meios de tutela para as lesões ou ameaças a direitos, nem deve adstringir-se ao ingresso em Juízo, propriamente. Quando se fala em acesso à justiça têm-se em vista as condições oferecidas às pessoas para postular suas pretensões, sem entraves burocráticos ou financeiros. Os ônus impostos as partes não podem ser de molde a tolher-lhes o exercício do direito de ação.

Demonstrou-se, portanto, que, apesar das diversas manifestações políticas e jurídicas quanto à necessidade de preservação dos princípios do contraditório e ampla defesa em matéria processual, faz-se necessária a melhora de tais princípios no campo de aplicação prática, pois, mesmo após vinte anos da promulgação da Constituição cidadã, continuamos a ter pronunciamentos do Poder Judiciário e da Administração Pública refutando o alcance legal das citadas garantias constitucionais.

## 5. A síntese conclusiva

Consoante as razões expostas, percebe-se que, ao depararmos com questões relacionadas ao “manuseio” do princípio do

contraditório, a jurisprudência administrativa (bem como também a do próprio Poder Judiciário) muitas vezes destoa da real mensagem constitucional destinada aos aplicadores do direito quanto a sua verdadeira extensão em matéria de garantia constitucional, haja vista que:

- a) a atenção ao devido processo legal interessa não só ao indivíduo, mas também à sociedade, que, em vista à síntese contida na Constituição Federal de 1988, possui o direito público subjetivo de vê-la cumprida, e com transparência;
- b) as garantias do devido processo legal (contraditório e ampla defesa), na figura de comandos explícitos que são, não admitem interpretação restritiva, pois, caso contrário, estar-se-ia ofendendo o princípio do Pacto Federativo;
- c) o direito de defesa não pode ser resumido a simples possibilidade de manifestação no processo pela parte interessada, sob pena de não se permitir defesa a contento, nos moldes a privilegiar o devido processo legal.

## 6. Referências bibliográficas

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 1.511. Disponível em: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)>. Acesso em: 30 mar. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 158.215. Disponível em: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)>. Acesso em: 30 mar. 2011.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito*. 2004. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito, Belo Horizonte, 2004.

DANTAS, San Tiago Dantas. Igualdade perante a lei e *due process of Law*. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 116, p. 357-367, abr. 1948.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 1, n. 5, p. 41-53, set./out. 2003.

MEDINA, Paulo Roberto de Gouvêa. *Direito Processual Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Solidariedade e justiça social. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Estudos de Direito Tributário*: homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

TUCCI, Rogério Lauria; TUCCI, José Rogério Cruz. *Constituição de 1988 e processo*: regramentos e garantias constitucionais do processo. São Paulo: Saraiva, 1989.